

4. Официальный веб-сайт государственной службы статистики Украины [Электронный ресурс]. — 1996—2011. — Режим доступа: <http://www.ukrstat.gov.ua>. — Дата доступа: 25.04. 2011.
5. Сайт государственной таможенной службы Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.customs.gov.ua>. — Дата доступа: 25.04. 2011.
6. World tariff profiles [Electronic resource] // WTO. — Mode of access: <http://stat.wto.org/TariffProfile/WSDBTariffPFView.aspx?Language=E&Country=BY,UA>. — Date of access: 25.04. 2011.
7. United Nations Commodity Trade Statistics Database [Electronic resource]. — Mode of access: <http://comtrade.un.org/>. — Date of access: 25.04. 2011.
8. Украина в цифрах в 2009 году. — Киев: Гос. ком. статистики Украины, 2010. — С. 20, 51.

*Статья поступила
в редакцию 01.06. 2011 г.*

Е.М. ГИЛЬ

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ФОРМИРОВАНИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ

Возникновение трансфертного ценообразования тесно связано с процессом транснационализации капитала в начале XX ст., следствием которого стало создание международных корпораций. С учетом масштабов деятельности последних можно утверждать, что в настоящее время трансфертное ценообразование во многом определяет уровень мировых цен, а также оказывает влияние на все основные сферы национальной и мировой экономики: валютную, финансовую, инвестиционную, внешне-торговую.

Основной целью использования механизма трансфертного ценообразования является максимизация прибыли корпорации, которая зачастую достигается путем уклонения от уплаты налогов и незаконного перемещения доходов и капитала, что побуждает многие государства совершенствовать способы организации эффективного налогового контроля и методы выявления трансфертных цен.

Необходимость изучения опыта зарубежных стран в области регулирования трансфертного ценообразования вызвана постановкой качественно новых задач экономического развития Республики Беларусь: создание благоприятных условий для взаимопроникновения капитала и инвестиций, образование промышленно-финансовых групп, создание совместных предприятий и транснациональных корпораций. Актуальность исследований в данном направлении также подтверждается недавними попытками законодательных органов ввести налоговый контроль за трансфертным ценообразованием, о чем свидетельствует проект дополнений и изменений в Налоговый кодекс Республики Беларусь [1].

Попытаемся обобщить опыт, полученный мировым сообществом в области регулирования трансфертного ценообразования и выработать рекомендации по содержанию отечественного стандарта по трансфертному ценообразованию.

*Екатерина Михайловна ГИЛЬ, ассистент кафедры логистики и ценовой политики
Белорусского государственного экономического университета.*

В настоящее время законодательство, регулирующее трансфертное ценообразование, базируется на инструкциях Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и налоговом законодательстве США, в частности на разделе 482 Внутреннего налогового кодекса [2, 103; 3, 23].

Так, уже в 1979 г. Комитет ОЭСР по вопросам налогообложения с целью выявления трансфертных цен и их пересчета в рыночные в интересах налоговых органов разработал документ под названием «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия» (*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*), а в 1995 г. были выпущены Рекомендации по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых органов (*Transfer pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations*), которые затем пересматривались и дополнялись в 1996, 1997, 1999, 2008 и 2009 гг.

По данным исследования американской международной консалтинговой компании «Эрнст&Янг», проводимого в 2009 г. (*Global transfer pricing survey*), в рамках которого изучались подходы и практика налоговых органов 49 стран мира, отмечается, что интерес к этой области существенно возрос. Так, если раньше нормативно-правовое регулирование трансфертного ценообразования осуществляло лишь небольшое число промышленно развитых стран, то сегодня страны, которые сравнительно недавно стали активно следить за соблюдением законодательно-нормативных требований в области трансфертного ценообразования, быстро восполняют данный пробел [4].

Исследование еще раз подтвердило стремление большинства стран соответствовать общепринятым стандартам в сфере трансфертного ценообразования, принятым ОЭСР. Вместе с тем практическая реализация принципов и механизмов в каждой стране может существенно отличаться.

Основополагающим *принципом* регулирования трансфертного ценообразования, согласно Рекомендациям ОЭСР, является принцип «вытянутой руки» (*arm's length principle*). Его суть сводится к анализу конкретной операции между взаимозависимыми лицами с точки зрения того, какими были бы их отношения, будь они независимыми сторонами. В соответствии с данным принципом трансфертная цена должна равняться рыночной, сложившейся в подобных условиях между независимыми фирмами [5].

Данный принцип налогообложения должен поставить взаимозависимых (ассоциированных) и независимых лиц в равное положение с позиции налогообложения. Это особенно важно, поскольку налоговые преимущества могут оказывать непосредственное влияние на конкурентоспособность хозяйствующих субъектов. При этом наличие факта взаимозависимости само по себе не дает основания рассматривать их отношения в качестве направленных на манипулирование совокупной налоговой прибылью, поскольку возможны объективные причины невозможности достоверного установления рыночных цен: отсутствие «рыночных сил» или реализация определенной бизнес-стратегии.

На сегодняшний день *основными направлениями налогового контроля за трансфертными ценами*, выработанными мировой практикой, являются:

- 1) определение состава контролируемых сделок;
- 2) сравнение применяемых по данным сделкам цен с некоторой справедливой ценой.

Для реализации первого направления используются два основных подхода [6, 45]:

- формальный, основанный на установлении определенного значения доли участия (например, в США — более 50 %, Великобритании — более 40%);
- фактический, основанный на анализе фактических взаимоотношений между сторонами.

В большинстве стран названные подходы используются совместно. Так, если пороговое значение участия не достигнуто, налоговые органы более подробно анализируют обстоятельства взаимоотношений между этими лицами на предмет установления наличия контроля. При анализе сделок между такими лицами для выявления фактической взаимозависимости налоговые органы следуют принципу преобладания фактической сущности сделки над ее юридической формой. Только в тех случаях, когда в силу взаимозависимости заключаются сделки такого типа, которые не могли быть приняты между независимыми лицами, результатом которых является искажение показателей прибыли или убытков, а соответственно и налоговой базы, и суммы уплачиваемых налогов, применяются методы оценки трансфертного ценообразования.

В основу анализа трансфертных сделок положена позиция рационального хозяйствующего субъекта, действующего в специфических условиях внешней и внутренней экономической среды. При этом приведение сравнимых сделок в сопоставимый вид, так называемый анализ сравнимости, на практике представляется весьма проблематичным. Его суть сводится к приведению сделок между взаимозависимыми лицами к условиям открытых сделок, чтобы нивелировать влияние различий в условиях сделок на показатели их цены и рентабельности.

Анализ сравнимости является наиболее трудоемким этапом налоговых расследований, связанных с трансфертным ценообразованием, требующим значительного объема разнообразной информации и аналитической работы. Однако его результаты не являются прямым доказательством применения трансфертного ценообразования, скорее, индикатором возможного применения трансфертных цен. Он позволяет определить, во-первых, имело ли место трансфертное ценообразование, во-вторых, установить масштаб возможных уклонений от уплаты налогов либо иных злоупотреблений.

После того, как факт применения трансфертного ценообразования подтверждается, цена по трансфертной сделке приближается к реальным рыночным условиям одним из методов, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволит наиболее обоснованно определить соответствие цены сделки рыночным ценам.

В современных условиях выявление объективной рыночной цены, уровень которой соответствует складывающемуся на данный момент соотношению спроса и предложения, представляется достаточно сложным из-за множественности цен. Это означает, что в одно время один и тот же товар может предлагаться по разным ценам. В таких условиях выбор эталона, сопоставляя с которым можно судить о степени манипулирования ценами, — вопрос, не имеющий до сих пор однозначного решения, приемлемого для всех обстоятельств.

Решение названной проблемы видится, скорее, в привязке к принципу «вытянутой руки», которая используется в Рекомендациях ОЭСР, нежели к понятию «рыночная цена». В соответствии с данным подходом заслуживает внимания следующая формулировка:

справедливая стоимость — сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами [6, 48]. Цена, соответствующая категории «справедливая стоимость» представляет собой тот эталон, с которым следует сравнивать трансфертную цену, поскольку она, во-первых, оценивается как наиболее вероятная цена и ее можно получить на рынке по состоянию на дату сделки, во-вторых, отражает рыночную конъюнктуру и фактические условия, действующие по состоянию на отчетную дату, в-третьих, представляет собой наилучшую цену, которую может получить продавец, и самую благоприятную цену, которую должен заплатить покупатель.

Использование принципа «вытянутой руки» к определению рыночной цены отвечает принципам международного стандарта в области трансфертного ценообразования и освобождает от расчета рыночной цены предмета сделки в каждом конкретном случае. Данный аспект следует учесть при разработке отечественного стандарта по трансфертному ценообразованию.

Изложенное предложение не означает полного отказа от категории «рыночная цена». При наличии необходимой информации о рыночных ценах такая цена будет наиболее достоверной величиной, используемой в целях налогообложения.

Вторым по значимости элементом системы регулирования трансфертного ценообразования является методика его оценки. В соответствии с Рекомендациями по трансфертному ценообразованию ОЭСР, методы выявления трансфертных цен делятся на три группы:

- методы сделок (*transaction methods*);
- методы, основанные на анализе прибыли от сделок (*transactional profit methods*);

- метод глобальной формулы (*global formulary apportionment method*) [5].

Первая группа методов оценки трансфертного ценообразования базируется на принципе «вытянутой руки» и предполагает сравнение коммерческих и финансовых условий сделок между связанными лицами с условиями открытого рынка. В ситуациях, когда применение принципа «вытянутой руки» невозможно или затруднительно (отсутствие рыночной информации о ценах или отсутствие товара-аналога), применяются методы, основанные на анализе прибыли. Суть третьего метода заключается в распределении прибыли корпорации на основе специально разработанной и согласованной между налоговыми органами и подразделениями корпорации формулы.

Представим методы оценки трансфертного ценообразования, выработанные международным экономическим сообществом, в виде таблицы.

Характеристика методов оценки трансфертного ценообразования

Название метода	Сущность	Достоинства	Недостатки
1	2	3	4
<i>Базовые методы</i>			
Метод сравнения с ценой открытого рынка (<i>comparable uncontrolled price</i>)	Нахождение идентичного (однородного) товара — предмета сделки с независимым партнером в сопоставимых условиях сделки	При возможности использования наиболее достоверный результат	Высокие требования к сопоставимости сделок
Метод цены перепродажи (<i>resale price method</i>)	Как разность цены, по которой товары (работы, услуги) реализованы покупателем товаров, и обычных затрат, понесенных покупателем при перепродаже приобретенных товаров (работ, услуг), а также обычной прибыли	Эффективен для оценки сделок с торговыми посредниками	Высокие требования к сопоставимости сделок
Метод «издержки плюс» (<i>cost plus method</i>)	Как сумма затрат на производство и реализацию продукции или услуги и обычной прибыли	Используется в случаях, когда оценить объективность цены иными способами не представляется возможным	Результат зависит от выбранного метода калькулирования себестоимости
<i>Вспомогательные методы</i>			
Метод распределения прибыли (<i>profit split method</i>)	Определяется доля прибыли отдельного филиала в валовой прибыли корпорации и сравнивается с прибылью, которую имела бы независимая компания, выполняющая аналогичные функции	Может быть применен, когда на рынке не имеется сопоставимых сделок	Ограниченный доступ к определенной информации, сложность расчета отдельных показателей

Окончание таблицы

1	2	3	4
Метод сравнения прибыльности (<i>comparable profits method</i>)*	Предполагает корректировку уровня рентабельности связанных компаний с учетом различий в условиях функционирования за определенное количество лет и ее сравнение с рентабельностью независимых компаний в сопоставимых рыночных условиях	Меньше требований к сопоставимости по сравнению с базовыми методами	Не до конца отвечает уровню сопоставимости, которого требуют документы ОЭСР
Метод чистой прибыльности (<i>net margin method</i>)	Предполагает сравнение прибыли от сделки к той или иной базе (затраты, продажи, активы) для связанных и независимых участников	Меньше требований к сопоставимости по сравнению с базовыми методами	Чистая прибыльность может быть подвержена влиянию факторов, не имеющих отношения к цене
Метод глобальной формулы (<i>global formulary apportionment method</i>)	Предполагает оценку прибыли корпорации на консолидированной основе по подразделениям, расположенным в разных странах, на основе предварительно разработанной формулы	Предполагает подход к международной корпорации как к единому целому	Длительная процедура согласования формулы, необходимость внедрения единой системы бухгалтерского учета

* Метод, предложенный налоговым законодательством США.

Деление методов выявления трансфертных цен на базовые и вспомогательные предусмотрено нормами ОЭСР. При наличии достаточной и достоверной информации для оценки трансфертного ценообразования используются методы сделок. При этом оптимальным методом считается метод сравнения с ценой открытого рынка. При невозможности использования базовых методов используются методы, основанные на прибыли. Указанной иерархии методов придерживаются большая часть европейских стран (Финляндия, Франция, Бельгия, Чехия, Германия, Румыния, Словакия), а также Канада, Япония, Корея [4].

Такие страны, как Норвегия, Швеция, Китай, применяют методы, рекомендованные ОЭСР без учета требований к последовательности. В Швейцарии и Нидерландах предпочтение отдается какому-то одному методу оценки трансфертного ценообразования, а в ряде стран (Венесуэла) использование выбранного метода строго регламентировано. Несмотря на признание методов, рекомендованных ОЭСР, некоторые страны на практике используют лишь ограниченное число методов трансфертного ценообразования (Венгрия, Индия).

При внесении поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации перечень базовых методов трансфертного ценообразования был дополнен методами, основанными на анализе прибыли [7, 59].

Наиболее полно методы, основанные на прибыли, используются в Аргентине, Великобритании, Израиле и США. В Италии и Австралии наравне с базовыми применяются второстепенные методы оценки трансфертных цен, включая метод глобальной формулы.

Таким образом, несмотря на разнообразие методов оценки трансфертного ценообразования, методы сделок (базовые методы) признаются приоритетными по сравнению с методами прибыли. Вместе с тем в современных условиях развития экономической системы, для которой характерны неустойчивость и сложная структура коммерческих отношений, использование традиционных методов оценки трансфертного ценообразования становится затруднительным. Поэтому целесообразно отказаться от строгой иерархии при употреблении методов определения цен и обеспечить возможность применения методов, основанных на прибыли. Широкое использование последних налоговыми органами, обеспечит как юридиче-

скую, так и фактическую возможность эффективно бороться с трансфертными ценами.

Несмотря на довольно развитую методологию оценки трансфертного ценообразования, единственно верного метода по определению соответствия цены сделки рыночным ценам не существует, что подчеркивается в Рекомендациях ОЭСР. Случаи использования трансфертных цен настолько разнообразны, что выбор того или иного метода должен осуществляться после тщательного анализа конкретной ситуации. Вместе с тем поиск универсального метода оценки трансфертного ценообразования, который может быть применим в любых экономических условиях, продолжается.

Введение налогового контроля за трансфертными ценами в нашей стране является, безусловно, прогрессивным шагом. При этом важнейшим принципом регулирования трансфертного ценообразования должно стать взаимовыгодное сотрудничество государства (в лице налоговых органов) с корпорациями. Данный принцип предполагает разработку со стороны государства соответствующей нормативно-правовой базы, которая должна учитывать особенности функционирования корпораций, а со стороны корпораций — оказание помощи в проведении ценового мониторинга и обеспечении другой необходимой информацией. В дополнение к данному принципу вводится требование максимальной простоты к механизму контроля за трансфертным ценообразованием как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Это позволит минимизировать риски, связанные с проведением налогового расследования, для крупного бизнеса.

Эффективным средством снижения налоговых рисков для корпораций также могут служить предварительные соглашения о трансфертном ценообразовании (*advanced pricing arrangements* — *APA*), которые нашли широкое применение в международной практике. Выполнение условий такого соглашения, заключаемого между налогоплательщиком и налоговыми органами в течение указанного срока, позволяет избежать дополнительных проверок обоснованности используемых цен с точки зрения правильности определения налоговой базы.

Учет передового международного опыта в области регулирования трансфертного ценообразования и принятие принципов, сформулированных в рекомендациях ОЭСР, будут способствовать повышению уровня налоговой культуры в данной области и станут знаком признания нашим государством международного стандарта в области трансфертного ценообразования.

Литература

1. Веремейко, Ю. Трансфертное ценообразование / Ю. Веремейко // Гл. бухгалтер. Ценообразование. — 2010. — № 12. — С. 7—10.
2. Мазоль, С.И. Трансфертное (внутрифирменное) ценообразование / С.И. Мазоль. — Минск: Современ. шк., 2006.
3. Непесов, К.А. Регулирование трансфертного ценообразования в целях налогообложения в российском и зарубежном законодательстве / К.А. Непесов, Н.К. Антипова // Междунар. бухгалт. учет. — 2003. — № 5.
4. Global transfer pricing survey 2009, Tax authority insights: perspectives, interpretations and regulatory changes: EYGM Limited, 2009.
5. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations: OECD, 2009.
6. Вишневецкая, Н.Г. Противодействие трансфертному ценообразованию в рамках российской концепции системы налогового контроля цен / Н.Г. Вишневецкая // Экон. анализ. — 2006. — № 17.
7. Лермонтов, Ю.М. Контроль за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения: перспективы совершенствования / Ю.М. Лермонтов // Аудитор. — 2008. — № 5.

Статья поступила
в редакцию 25.03. 2011 г.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.